



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 11. jūlijā¹

Apvienotās lietas C-469/18 un C-470/18

**IN (C-469/18)
JM (C-470/18)
pret
Beļģijas valsti**

(*Hof van Cassatie* (Kasācijas tiesa, Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu piemērošana – Tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību – Paziņojuma par nodokļu uzrēķinu izskatīšana tiesā – Tiesas kompetence saistībā ar ienākuma nodokļa noteikšanu – Tādu pierādījumu izmantošana, ko nodokļu administrācija varbūtēji ieguvusi, pārkāpjot tiesības uz privātās un ģimenes dzīves neaizskaramību – Tiesneša pienākums neņemt vērā šos pierādījumus

I. Ievads

1. Vai dalībvalsts īsteno Savienības tiesības, ja tās nodokļu iestādes paziņojumam par ienākuma nodokļa uzrēķinu izmanto pierādījumus, ko izmeklēšanas iestādes ir ieguvušas, atklājot karuselveida pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmu? Citiem vārdiem sakot, vai pierādījumu iegūšanas procesā izdarīta Savienības pamattiesību pārkāpuma dēļ būtu jāaizliedz izmantot pierādījumus iedzīvotāju ienākuma nodokļa noteikšanai? Tie būtībā ir jautājumi, kas jārisina Tiesai, pamatojoties uz diviem Beļģijas Kasācijas tiesas lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu.

2. Runa ir par kriminālprocesu, kurā Luksemburga Beļģijai izdeva pierādījumus, pārkāpjot starptautiskajā nolīgumā paredzētu tiesneša atrunu. Šie pierādījumi katrā ziņā tika izmantoti paziņojumiem par ienākuma nodokļa uzrēķinu. Kasācijas sūdzības iesniedzēji pamatlietā (turpmāk tekstā – “kasācijas sūdzības iesniedzēji”) ir apstrīdējuši vienīgi tos.

3. Tādējādi jautājums ir par Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”), šai gadījumā Hartas 47. panta, piemērošanu saistībā ar ienākuma nodokļa noteikšanu. Šis jautājums ir plašāks nekā daudz apspriestais² 2013. gada spriedums lietā *Åkerberg Fransson*³. Minētajā lietā Tiesa nolēma, ka kriminālprocess par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā ir “Savienības tiesību īstenošana” Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē. Tagad jāizvērtē, vai arī ienākuma nodokļa noteikšana ir Savienības tiesību īstenošana, ja tiek izmantoti pierādījumi, kas iegūti kriminālprocesā, kurš uzsākts, pamatojoties uz aizdomām par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā.

¹ Oriģinālvaloda – vācu.

² Skat., piemēram, *BVerfG* [Federālā Konstitucionālā tiesa] apsvērumus, spriedums, 2013. gada 24. aprīlis, pretterorisma lieta (1 *BVR* 1215/07, *BVerfGE* 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91. punkts).

³ Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Starptautiskās tiesības

4. Ir spēkā starp Beļģijas Karalisti, Luksemburgas Lielhercogisti un Nīderlandes Karalisti 1962. gada 27. jūnijā Briselē parakstītais Līgums par izdošanu un savstarpēju palīdzību krimināllietās (turpmāk tekstā – “Beniluksa līgums”).

5. Beniluksa līguma 20. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“(1) Pēc līgumslēdzējas puses, kas ir lūguma iesniedzēja, lūguma līgumslēdzēja puse, kas ir lūguma saņēmēja, ciktāl to pieļauj valsts tiesības, konfiscē un izdod priekšmetus, kas:

a) var tikt izmantoti kā pierādījumi;

b) ir tikuši iegūti, izdarot noziedzīgu nodarījumu, un ir tikuši atrasti pirms vai pēc apcietinātās personas izdošanas.

(2) Izdošana var notikt tikai ar tās pirmās instances tiesas palātas piekrišanu, kuras apgalā ir notikusi kratīšana un konfiskācija. Palāta pieņem lēmumu par to, vai konfiscētie priekšmeti līgumslēdzējai pusei, kas ir lūguma iesniedzēja, tiek izdoti pilnībā vai daļēji. Tā var pieprasīt to priekšmetu atdošanu, kas nav tieši saistīti ar noziedzīgo nodarījumu, kura izdarīšanā tiek apsūdzēta aizdomās turētā persona, un attiecīgā gadījumā pieņem lēmumu par trešo personu, kuru īpašumā atrodas priekšmeti, vai citu personu iebildumiem.”

6. Beniluksa līguma 24. panta 2. punktā ir noteikts:

“Taču uz tiesiskās palīdzības lūgumiem, kuru mērķis ir kratīšana vai konfiskācija, atbilde tiek sniegta tikai saistībā ar noziedzīgiem nodarījumiem, kuru rezultātā, pamatojoties uz šo līgumu, var notikt izdošana, un ievērojot 20. panta 2. punktu.”

B. Beļģijas tiesību akti

7. Beļģijas nodokļu tiesību normās nav paredzēts absolūts aizliegums izmantot pierādījumus attiecībā uz pretlikumīgi iegūtiem pierādījumiem. Tomēr Kasācijas tiesa ir izstrādājusi judikatūru, kas zināma ar apzīmējumu “Steuer-Antigoon”. Saskaņā ar “Steuer-Antigoon” pretlikumīgi iegūtu pierādījumu izmantošana nodokļu jautājumos nav pieņemama vienīgi tad, ja attiecīgie pierādījumi ir iegūti veidā, kas izmantošanu katrā ziņā liek uzskatīt par nepieņemamu, vai arī, ja izmantošana aizskar nodokļu maksātāja tiesības uz taisnīgu procesa norisi. Tas Tiesai ir jāizvērtē, veicot visaptverošu lietas apstākļu novērtējumu.

III. Lietas apstākļi un tiesvedība pamatlietā

8. Kasācijas sūdzības iesniedzēji ir Beļģijas datoru un datoru piederumu tirdzniecības un izplatīšanas uzņēmumu izpilddirektori.

9. 1995. gadā saistībā ar karuseļveida pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmu *Bijzondere Belastinginspectie* (Beļģijas Īpašā nodokļu inspekcija) uzsāka izmeklēšanu pret kasācijas sūdzības iesniedzēju uzņēmumiem. Turklāt, pamatojoties uz Beļģijas Īpašās nodokļu inspekcijas iesniegumu, 1996. gadā pret tiem tika uzsākts kriminālprocess. No lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu nevar skaidri secināt, vai šie izmeklēšanas procesi attiecās uz izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa vai ienākuma nodokļa maksāšanas.

10. Kriminālprocesa ietvaros Beļģijas tiesībsardzības iestādes Luksemburgas Lielhercogistei nosūtīja tiesiskās palīdzības lūgumu, kā rezultātā 1998. gada 15. jūlijā Luksemburgas bankā tika konfiscēti bankas dokumenti. Izņemšanā piedalījās Luksemburgas izmeklēšanas tiesnesis un Beļģijas tiesnesis.

11. Šādā ceļā iegūtos dokumentus Luksemburgas iestādes izdeva Beļģijas tiesībsardzības iestādēm, nelūdzot Beniluksa līguma 20. panta 2. punktā paredzēto Luksemburgas tiesas piekrišanu, nemaz nerunājot par tās saņemšanu.

12. Beļģijas tiesībsardzības iestādes piešķīra Beļģijas nodokļu iestādēm tiesības uz piekļuvi krimināllietas materiāliem. Pamatojoties uz šādi iegūtu informāciju, Beļģijas nodokļu iestādes 1999. un 2000. gadā kasācijas sūdzības iesniedzējiem nosūtīja lēmumus par 1997. un 1998. finanšu gada fizisko personu nodokļu deklarācijas koriģēšanu. Iestādes ieturēja nodokli no summām, kas bija pārskaitītas uz kasācijas sūdzības iesniedzēju Luksemburgas kontu kā bruto peļņa no saimnieciskām un komerciālām darbībām.

13. Izskatot apelācijas sūdzības, kas tika iesniegtas par šiem lēmumiem, Beļģijas pirmās instances nodokļu tiesa kasācijas sūdzības iesniedzējiem piešķīra atlaidi būtiskai papildus uzrēķinātā fizisko personu nodokļa daļai.

14. Izskatot atbildētāja kasācijas tiesvedībā apelāciju pamatlietā, apelācijas tiesa atcēla pirmās instances spriedumu daļā, kas attiecas uz fizisko personu nodokļu uzrēķinam piešķirto atlaidi. Tā uzskata, ka nav izpildīti nosacījumi aizliegumam izmantot pierādījumus atbilstoši “Steuer-Antigoon”. Kasācijas sūdzības iesniedzēji pārsūdzēja šo spriedumu, iesniedzot kasācijas sūdzību Kasācijas tiesā.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

15. Ar 2018. gada 28. jūnija lēmumiem Kasācijas tiesa uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“Vai Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam saistībā ar pievienotās vērtības nodokli katrā ziņā ir pretrunā tādu pierādījumu izmantošana, kas ir iegūti, pārkāpjot Hartas 7. pantā garantētās tiesības uz privātās dzīves neaizskaramību, vai arī ar to tiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tiesai, kurai ir jāizlemj, vai šādu pierādījumu drīkst izmantot kā pamatu, nosakot pievienotās vērtības nodokli, ir jāveic izvērtējums, kāds tas ir aprakstīts lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 4. punktā (skat. iepriekš 7. punktu).”

16. 2018. gada 6. septembrī Tiesas priekšsēdētājs nolēma apvienot lietas C-469/18 un C-470/18 rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī sprieduma taisīšanai.

17. Prejudiciāla nolēmuma procedūrā Tiesā savus rakstveida apsvērumus iesniedza kasācijas sūdzības iesniedzēji, Beļģijas Karaliste, Itālijas Republika, Nīderlandes Karaliste un Eiropas Komisija.

V. Prejudiciālā jautājuma pieņemamība

18. Vispirms jānoskaidro, vai prejudiciālais jautājums ir pieņemams. Kasācijas tiesa uzdod patiešām nepārprotamu jautājumu par to, vai, “nosakot pievienotās vērtības nodokli”, drīkst tikt izmantoti noteikta veida pierādījumi. Tomēr strīda priekšmets pamatlietā nav paziņojumi par pievienotās vērtības nodokļa, bet gan ienākuma nodokļa uzrēķinu. Tiktāl prejudiciālajam jautājumam acīmredzami nebūtu nekādas saistības ar pamatlietas priekšmetu, tas būtu hipotētisks un līdz ar to nepieņemams⁴.

⁴ Skat. tikai pēdējo spriedumu, 2019. gada 28. marts, *Verlezza* u.c. (no C-487/17 līdz C-489/17, EU:C:2019:270, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

19. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka sadarbības ar valstu tiesām procedūrā, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, Tiesai ir jāsniedz iesniedzējtiesai noderīga atbilde, kas ļautu tai izspriest lietu, kura iesniegta izskatīšanai šajā tiesā. Tālab Tiesai vajadzības gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotais jautājums⁵.

20. Savā prejudiciālajā jautājumā Kasācijas tiesa nevar būt domājusi pierādījumu izmantošanu pievienotās vērtības nodokļa noteikšanai, jo lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav runa par paziņojumiem par pievienotās vērtības, bet gan tikai un vienīgi par ienākuma nodokļa uzrēķinu. Jēdziens “pievienotās vērtības nodokļa noteikšana” acīmredzot ir pārrakstīšanās kļūda un tādēļ ir aizvietojams ar jēdzienu “ienākuma nodokļa noteikšana”.

21. Tāpat Kasācijas tiesa uzdod jautājumu par to, vai ir likumīgi izmantot pierādījumus “saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa” noteikšanu. Ienākuma nodokļa noteikšanas saistība ar pievienotās vērtības nodokli šai gadījumā izpaužas vienīgi apstākļi, ka aizdomas par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā ir bijušas iemesls nodokļu inspekcijas veiktajai pārbaudei un kriminālprocesam, kā rezultātā tika iegūti pierādījumi, kas izmantoti ienākuma nodokļa noteikšanai.

22. Līdz ar to Tiesa prejudiciālo jautājumu var pārformulēt šādi: vai Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam saistībā ar ienākuma nodokļa noteikšanu katrā ziņā ir pretrunā tādu pierādījumu izmantošana, kas, pārkāpjot Hartas 7. pantu, iegūti kriminālizmeklēšanas procesā, kam par pamatu bijušas aizdomas par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, vai arī tam atbilst interpretācija, saskaņā ar kuru tiesai, kurai ir jāizlemj, vai šāds pierādījums drīkst tikt izmantots kā pamats, nosakot ienākuma nodokli, katrā konkrētajā gadījumā ir jāveic izvērtējums.

23. Prejudiciālais jautājums, ja tas tiek pārformulēts šādi, ir pieņemams.

VI. Tiesas kompetence

24. Katrā ziņā prejudiciāla nolēmuma procedūrā par Savienības tiesību interpretāciju Tiesa lemj atbilstoši LESD 267. panta pirmās daļas a) punktam. Šajā gadījumā tomēr jautājums ir par to, vai Harta ir piemērojama *ratione temporis* (25. un nākamie punkti) un *ratione materiae* (30. un nākamie punkti).

A. Hartas piemērošana *ratione temporis*

25. Vispirms jānoskaidro, vai Harta, kas stājusies spēkā 2009. gada 1. decembrī, *ratione temporis* ir piemērojama iespējamam procedūras pārkāpumam, kas noticis 1998. gadā.

26. No vienas puses, *Sabou* lietā, kas arī ir saistīta ar tiešo nodokļu jomu, Tiesa atzina, ka Harta nav piemērojama, jo savstarpējās palīdzības procedūra, kuras rezultātā radās apstrīdētais paziņojums par papildu nodokļu aprēķinu, bija pabeigta pirms Hartas stāšanās spēkā⁶.

27. No otras puses, piemēram, arī lietā *Åkerberg Fransson* paziņojumi par nodokļu uzrēķinu attiecās uz laika posmu pirms 2009. gada 1. decembra. Tomēr šai gadījumā krimināllietu tiesai, pieņemot lēmumu, bija jāievēro princips *ne bis in idem*. Laika ziņā šis brīdis atbilda Hartas piemērošanas jomai.

5 Vēl spriedumi, 2008. gada 11. marts, *Jager* (C-420/06, EU:C:2008:152, 46. punkts); 2011. gada 8. decembris, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 18. punkts), un 2013. gada 28. februāris, *Petersen un Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, 23. punkts).

6 Spriedums, 2013. gada 22. oktobris, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 25. punkts), atsaucoties uz maniem secinājumiem tai pašā lietā (EU:C:2013:370, 34. punkts).

28. Arī šai gadījumā situācija ir līdzīga. Lai gan pierādījumi tika iegūti 1998. gadā, jautājums rodas par pierādījumu izmantošanu valsts tiesā tās lēmuma pieņemšanas brīdī un līdz ar to pēc Hartas stāšanās spēkā.

29. Ja – kā tas ir 26. punktā minētajā *Sabou* lietā – informācija par savstarpējās palīdzības lūgumu un iespējamā dalība lūguma formulēšanā zaudē aktualitāti līdz ar savstarpējās palīdzības procedūras izbeigšanu, varbūtējs pierādījumu iegūšanas aizliegums joprojām ir nozīmīgs pierādījumu izmantošanas aizlieguma izvērtēšanas kontekstā. Tātad šai gadījumā Harta ir piemērojama *ratione temporis*.

B. Hartas piemērošana ratione materiae

30. Hartas piemērošanas joma ir noteikta tās 51. pantā. Atbilstoši šīs tiesību normas 1. punkta pirmajam teikumam Harta attiecas uz dalībvalstīm tikai tad, kad tās īsteno Savienības tiesību aktus.

31. Šai ziņā Tiesa jau ir konstatējusi, ka tā attiecībā uz Hartu nevar novērtēt tādu valsts tiesisko regulējumu, kas neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā⁷.

32. Hartas nepiemērojamības dēļ vairāki lietas dalībnieki apšaubā lietas piekritību Tiesai. Kā Beļģija, tā arī Komisija uzskata, ka Tiesai nav kompetences, jo, veicot nodokļa uzrēķinu, netiekot īstenoti Savienības tiesību akti. Pat Kasācijas tiesa norāda uz to, ka šī lieta “attiecas uz ienākuma nodokli, kas nav reglamentēts Savienības tiesībās”⁸.

33. Vēlreiz akcentējot Hartas piemērošanas jomu, konkrētajā gadījumā ir jāņem vērā divi faktori – savstarpējā palīdzība (34. un nākamie punkti) un šai gadījumā it īpaši Savienības tiesībās paredzētā pievienotās vērtības nodokļa saskaņošana (38. un nākamie punkti).

1. Savienības tiesību īstenošana savstarpējās palīdzības ietvaros?

34. Savienības tiesības primāri tiktu īstenotas Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē, ja pierādījumi būtu iegūti savstarpējās palīdzības procesā atbilstoši Direktīvai 77/799 (turpmāk tekstā – “savstarpējās palīdzības direktīva”)⁹.

35. Savstarpējās palīdzības direktīva reglamentē tikai administratīvo iestāžu sadarbību nodokļu jomā, bet ne tiesisko palīdzību krimināllietās, kā tas ir Beniluksa līguma gadījumā. Administratīvo iestāžu savstarpējā palīdzība būtībā attiecas vienīgi uz dalībvalstu sadarbību informācijas apmaiņas jomā, savukārt tiesiskās palīdzības krimināllietās ietvaros var tikt veiktas specifiskas izmeklēšanas darbības ar mērķi iegūt pierādījumus.

⁷ Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. punkts); 2014. gada 30. aprīlis, *Pfleger* u.c. (C-390/12, EU:C:2014:281, 33. punkts); 2014. gada 27. marts, *Torralbo Marcos* (C-265/13, EU:C:2014:187, 29. punkts); 2015. gada 6. oktobris, *Delvigne* (C-650/13, EU:C:2015:648, 26. punkts); 2016. gada 30. jūnijs, *Toma un Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci* (C-205/15, EU:C:2016:499, 23. punkts), un 2016. gada 8. decembris, *Euroseamimentos* u.c. (C-532/15 un C-538/15, EU:C:2016:932, 52. punkts).

⁸ Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 11. punkts.

⁹ Padomes Direktīva 77/799/EEK (1977. gada 19. decembris) par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV 1977, L 336, 15. lpp.), kas tostarp atcelta ar Padomes Direktīvu 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.); par to skat., piemēram, vēl izskatīšanā esošās lietas C-245/19, *État du Grand-duché de Luxembourg*, un C-246/19, *État du Grand-duché de Luxembourg*.

36. No vienas puses, šī strīda pamatā esošā bankas dokumentu izdošana ir kas vairāk nekā vienīgi informācijas apmaiņa savstarpējās palīdzības ietvaros. Gluži pretēji, šie pierādījumi tika konfiscēti, pamatojoties uz tiesiskās palīdzības lūgumu. No otras puses, pierādījumu iegūšanas brīdī 1998. gadā tiesiskā palīdzība krimināllietās vēl nebija saskaņota¹⁰.

37. No tā izriet, ka šai gadījumā nevar uzskatīt, ka Savienības tiesības ir īstenotas, nodrošinot savstarpējo palīdzību.

2. Ienākuma nodokļa noteikšana kā Savienības tiesību īstenošana?

38. Tādējādi būtu jāuzskata, ka, nosakot ienākuma nodokli, tiek īstenotas Savienības tiesības. Principā ienākuma nodokļa noteikšana nav Savienības tiesību īstenošana šai jomā nepastāvošā Savienības tiesiskā regulējuma dēļ.

39. Ienākuma nodoklis ir reglamentēts vienīgi sekundārajos tiesību aktos, konkrēti, pamatojoties uz LESD 115. pantu (mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīva¹¹, uzņēmēj sabiedrību apvienošanas direktīva¹², procentu un honorāru maksājumu direktīva¹³ un direktīva, ar ko paredz noteikumus nodokļu apiešanas prakses novēršanai¹⁴). Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē¹⁵. Pamatlietā nozīmīgais fizisko personu nodoklis ir tiešais ienākuma nodoklis, kas līdz ar to ir vienīgi Beļģijas kompetencē.

40. Konkrētā gadījuma īpatnība ir tā, ka, nosakot ienākuma nodokli, tika izmantots pierādījums, kuru Beļģijas tiesībsardzības iestādes bija ieguvušas kriminālprocesā, kas tika uzsākts, pamatojoties uz aizdomām par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā.

a) Pievienotās vērtības nodokļa tiesības kā Savienības tiesību īstenošana?

41. Ja pamatlietā apstrīdētajos tiesību aktos būtu bijusi runa par pievienotās vērtības nodokli, varētu uzskatīt, ka ir īstenotas Savienības tiesības Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē. Tas tāpēc, ka, no vienas puses, Tiesa ir atzinusi, ka no Direktīvas 2006/112 (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”)¹⁶ 2. panta, 250. panta 1. punkta un 273. panta un LES 4. panta 3. punkta izriet, ka katrai dalībvalstij ir jāveic visi atbilstošie normatīvie un administratīvie pasākumi, lai nodrošinātu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā¹⁷. Tādējādi ļaunprātīgas rīcības dēļ veikts pievienotās vērtības nodokļa uzrēķins ir uzskatāms par Savienības tiesību īstenošanu Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē¹⁸.

10 Skat. aktuālo Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2014/41/ES (2014. gada 3. aprīlis) par Eiropas izmeklēšanas rīkojumu krimināllietās (OV 2014, L 130, 1. lpp.).

11 Padomes Direktīva 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.).

12 Padomes Direktīva 2009/133/ES (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmēj sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV 2009, L 310, 34. lpp.).

13 Padomes Direktīva 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV 2003, L 157, 49. lpp.).

14 Padomes Direktīva (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs) ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.).

15 Spriedumi, 2004. gada 7. septembris, *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 19. punkts); 2007. gada 25. oktobris, *Porto Antico di Genova* (C-427/05, EU:C:2007:630, 10. punkts), un vēl 2018. gada 19. decembris, *Cadeddu* (C-667/17, EU:C:2018:1036, 15. punkts).

16 Padomes Direktīva 2006/112/ES (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.); šai lietā nozīmīgās karuselveida pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmas norises laikā spēkā vēl bija Padomes Sestā Direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

17 Spriedumi, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. punkts); 2018. gada 20. marts, *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197, 18. punkts), un 2018. gada 21. novembris, *Fontana* (C-648/16, EU:C:2018:932, 33. punkts).

18 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 67. punkts). Skat. ģenerālvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumus lietā *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, 52. punkts).

42. No otras puses, lai gan Savienības tiesībās nav paredzētas ne tiesību normas par kriminālatbildību nodokļu jomā, nedz arī administratīvie sodi, sankcijas, ar kuru palīdzību tiek nodrošināta pareiza pievienotās vērtības nodokļa iekasēšana un novērsta krāpšana saskaņā ar LESD 325. pantu, ir “Savienības tiesību īstenošana” Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē¹⁹.

43. No Kasācijas tiesas izklāstītajiem faktiem neizriet, kādus pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas un krimināltiesisku sankciju pasākumus saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu Beļģija ir veikusi. Lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets ir tikai un vienīgi pasākumi ienākuma nodokļa jomā, tostarp paziņojumi par ienākuma nodokļa uzrēķinu.

b) Pierādījumu iegūšana izmeklēšanas procesā, pamatojoties uz aizdomām par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, kā Savienības tiesību īstenošana?

44. Katrā ziņā pierādījumus, kas tika izmantoti ienākuma nodokļa noteikšanai, nodokļu iestādes nebūt neieguva, veicot savas iestādes iniciētu izmeklēšanu. Gluži pretēji, tie tika iegūti kriminālprocesā, kas tika uzsākts pēc Beļģijas Īpašās nodokļu inspekcijas iesnieguma saistībā ar karuseļveida pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmu. Šī saistībā ar kriminālprocesu veiktā pierādījumu iegūšana varētu būt Savienības tiesību īstenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē.

45. Krimināltiesības ir viena no galvenajām valsts suverenitātes jomām²⁰. Savienībai šai jomā ir tikai ierobežota kompetence (LESD 83. pants un 325. panta 4. punkts). Turklāt dalībvalstu materiālās krimināltiesību un kriminālprocesa normas Savienības līmenī nav saskaņotas²¹. Līdz ar to krimināltiesības principā joprojām ir dalībvalstu kompetencē.

46. Taču Tiesa *Åkerberg Fransson* lietā par tiesvedību kriminālprocesā saistībā ar noziedzīgiem nodarījumiem pievienotās vērtības nodokļa jomā atzina, ka par Savienības tiesību īstenošanu Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē ir uzskatāmas ne tikai nodokļu sankcijas, bet arī kriminālprocess par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar nepatiesas informācijas sniegšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā²². Tam, ka valsts sankcionējošās un procesuālās normas nav tikušas pieņemtas vienīgi PVN direktīvas īstenošanai, nav nozīmes PVN direktīvas, LES 4. panta 3. punkta un LESD 325. panta kontekstā²³.

47. Tā rezultātā Tiesa attīstīja kriminālvajāšanas par noziedzīgiem nodarījumiem, kas saistīti ar pievienotās vērtības nodokli, efektivitātes principu²⁴. Saskaņā ar kriminālvajāšanas par noziedzīgiem nodarījumiem, kas saistīti ar pievienotās vērtības nodokli, efektivitātes principu dalībvalstu pienākums ir efektīvi izmeklēt PVN direktīvā noteikto prasību pārkāpumus.

48. Tiesa uzskata²⁵, ka kriminālvajāšanas par noziedzīgiem nodarījumiem, kas saistīti ar pievienotās vērtības nodokli, efektivitātes princips ir jāievēro ne tikai kriminālprocesā, bet tūlīt jau kriminālizmeklēšanas stadijā, tiklīdz “attiecīgā persona tiek apsūdzēta” vai “pret attiecīgo personu tiek celta apsūdzība”.

19 Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. un 27. punkts); 2017. gada 5. aprīlis, *Orsi un Baldetti* (C-217/15 un C-350/15, EU:C:2017:264, 16. punkts), un 2018. gada 20. marts, *Menci* (C-524/15, EU:C:2018:197, 21. punkts).

20 Skat. ģenerāladvokāta Ī. Bota [Y. Bot] secinājumus lietā *Ognyanov* (C-554/14, EU:C:2016:319, 121. punkts).

21 Spriedums, 2014. gada 27. maijs, *Spasic* (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, 76. punkts).

22 Spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. punkts).

23 Skat. spriedumu, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 28. punkts).

24 Spriedums, 2019. gada 17. janvāris, *Dzivev* u.c. (C-310/16, EU:C:2019:30, rezolutīvā daļa un 39. un 41. punkts).

25 Spriedumi, 2018. gada 5. jūnijs, *Kolev* u.c. (C-612/15, EU:C:2018:392, 71. punkts), un 2019. gada 17. janvāris, *Dzivev* u.c. (C-310/16, EU:C:2019:30, 33. punkts).

49. Tomēr judikatūrā nav viennozīmīgas norādes uz konkrētu laiku. No vienas puses, noteicošais brīdis varētu būt kompetentās iestādes oficiāls paziņojums par apsūdzības celšanu kriminālpārskāpuma izdarīšanā²⁶. Tomēr šāds paziņojums par procesa uzsākšanu nav paredzēts visās tiesību sistēmās. Ja lieta tiek izbeigta, apsūdzētā persona varētu arī nemaz neuzzināt, ka pret viņu ir ticis ierosināts process. Ja tiktu ņemts vērā šāds paziņojums, izmeklēšanas dienestiem būtu jānosaka brīdis, no kura ir piemērojamas Hartā noteiktās pamattiesības.

50. Tiktāl būtu jāpietiek ar to, ka no lietas materiāliem izriet, ka ir uzsākts kriminālprocess par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā. Šo brīdi var konkrēti noteikt. Ar šo brīdi iestādei arī savos kriminālprocesos šai ziņā ir jāievēro Savienības pamattiesības.

51. Tomēr konkrētajā gadījumā nav skaidrs, vai kriminālizmeklēšana un pierādījumu iegūšana notika, izmeklējot krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa vai ienākuma nodokļa jomā. Šis jautājums Kasācijas tiesai principā būtu jānoskaidro, līdz beigsies prejudiciālā nolēmuma tiesvedība.

52. Tā kā šis jautājums ir būtisks, jau vērtējot lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību, es šai ziņā iesaku Tiesai balstīties uz pastāvīgās judikatūras prezumpciju par prejudiciālā jautājuma nozīmību šaubu gadījumā²⁷.

53. Tas tādēļ, ka atbilstoši Kasācijas tiesas lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minētajiem faktiem ir pamats uzskatīt, ka paziņojumiem par ienākuma nodokļa uzrēķinu ir tikuši izmantoti pierādījumi, kas ir iegūti izmeklēšanas procesā, kurš tika uzsākts pēc nodokļu iestādes, kura bija uzsākusi izmeklēšanu saistībā ar karuseļveida pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmu, iesnieguma. Tālab turpmāk tiks prezumēts, ka pierādījumi ir iegūti kriminālprocesā, kas uzsākts saistībā ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā.

c) Šādi iegūtu pierādījumu izmantošana ienākuma nodokļa noteikšanai kā Savienības tiesību īstenošana?

54. Tomēr nedz nodokļu iestāžu izmeklēšana saistībā ar karuseļveida pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas shēmu, nedz arī kriminālprocess nav bijuši iemesls lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu.

55. Vai tomēr no Tiesas judikatūras kopš sprieduma lietā *Åkerberg Fransson* izriet, ka dalībvalsts īsteno Savienības tiesības Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē arī tad, ja ziņojumiem par ienākuma nodokļa uzrēķinu tiek izmantoti pierādījumi, kas pirms tam iegūti kriminālprocesā, kurš ir uzsākts saistībā ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā?

56. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai jēdziens “Savienības tiesību īstenošana” Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē paredz, ka ir jābūt savstarpējai saiknei starp Savienības tiesību aktu un attiecīgo valsts pasākumu, un tas ir kas vairāk par divu jomu līdzību vai vienas jomas netiešu ietekmi uz otru jomu²⁸.

26 Skat. ECT spriedumu, 2010. gada 10. septembris, *McFarlane* pret Īriju (CE:ECHR:2010:0910)UD003133306, §143), par ECPAK 6. panta 1. punktu.

27 Skat. tikai spriedumus, 2009. gada 12. februāris, *Klarenberg* (C-466/07, EU:C:2009:85, 27. punkts), un 2015. gada 6. oktobris, *Capoda Import-Export* (C-354/14, EU:C:2015:658, 25. punkts).

28 Spriedumi, 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. punkts); 2014. gada 10. jūlijs, *Julián Hernández u.c.* (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. punkts), un 2016. gada 6. oktobris, *Paoletti u.c.* (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. punkts); skat. nesenos ģenerālvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumus lietā *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2017:395, Nr. 43, 36. zemsvitras piezīme), kā arī ģenerālvokāta M. Bobeka secinājumus lietā *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, Nr. 45); vai, citējot *Bundesverfassungsgericht* [Federālā konstitucionālā tiesa] komentāru par spriedumu lietā *Åkerberg Fransson*: “Lai pamattiesību Hartā noteiktās Eiropas Savienības pamattiesības kļūtu saistošas dalībvalstīm [nepietiek] tikai ar [valsts] tiesiskā regulējuma jebkādu objektīvu saistību ar vien abstraktu Savienības tiesību piemērošanas jomu vai vienīgi faktisku ietekmi uz to”, *BVerfG*, spriedums, 2013. gada 24. aprīlis, preterorisma lieta (1 *BVR* 1215/07, *BVerfGE* 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91. punkts).

57. Lai noteiktu, vai dalībvalsts ir īstenojusi Savienības tiesības Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē, atbilstoši Tiesas judikatūrai papildus citiem elementiem vēl jāpārbauda, vai attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma mērķis ir īstenot kādu Savienības tiesību normu, kāds ir šī regulējuma raksturs un vai tam ir vēl citi mērķi papildus tiem, kas jau ir noteikti Savienības tiesībās, pat ja šis regulējums Savienības tiesības var ietekmēt netieši, un vai ir kāds specifisks Savienības tiesību regulējums šajā jomā vai arī tāds, kas to var ietekmēt²⁹.

58. Pieņēmumu, ka tiek īstenotas Savienības tiesības, apliecina jau fakts, ka pierādījumu iegūšanas procesā izdarīto iespējamo pārkāpumu nemaina tas, kādiem mērķiem pierādījums galu galā tiek izmantots. Ja pierādījumi būtu iegūti Savienības tiesību piemērošanas jomā, varētu apgalvot, ka tādā gadījumā Savienības tiesībām būtu jābūt spēkā arī attiecībā uz pierādījumu izmantošanu.

59. Tādējādi Savienības tiesību īstenošana pierādījumu iegūšanā tāpat attiektos uz jomām, kurās pierādījumi tiek izmantoti, pat ja šīs jomas – kā šai gadījumā ienākuma nodokļa noteikšana – nav daļa no Savienības tiesībām. Šāda interpretācija ievērojami pārsniedz lietā *Åkerberg Fransson* ierosināto jēdziena “Savienības tiesību piemērošana” interpretāciju. Tas tādēļ, ka šī argumenta pamatā bija LESD 325. pants un kriminālprocesa par krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā saistība ar pievienotās vērtības nodokļa efektīvu iekasēšanu. Šāda veida argumentācijai nav nozīmes efektīvas ienākuma nodokļa iekasēšanas kontekstā.

60. Šim risinājumam par labu nerunā arī fakts, ka konkrētajā un tai līdzīgās lietās tikai nejaušības pēc nodokļu vai tiesībaizsardzības iestādes izmeklē izvairīšanos no ienākuma nodokļa maksāšanas vai arī krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā. Daudzos gadījumos krāpšana pievienotās vērtības nodokļa jomā (proti, ar nodokli apliekama apgrozījuma nedeklarēšana) ir saistīta ar krāpšanu ienākuma nodokļa jomā (proti, ar nodokli apliekamu ieņēmumu nedeklarēšana).

61. Ja visi turpmākie iestāžu veiktie pasākumi tiktu uzskatīti par Savienības tiesības īstenošanu, vienīgi pamatojoties uz nejaušību par to, vai kriminālprocess ir uzsākts sakarā ar izvairīšanos no ienākuma nodokļa maksāšanas vai arī izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas, tas būtu pretrunā iepriekš minētajai Tiesas judikatūrai³⁰.

62. Tas tādēļ, ka, pirmkārt, izdodot paziņojumus par ienākuma nodokli, dalībvalstu mērķis nav īstenot Savienības tiesības. Ienākuma nodokļa tiesību mērķis arī nav īstenot Savienības tiesībās paredzētās saistības, bet gan – kā norādīts iepriekš 38. un 39. punktā – tas ir dalībvalstu kompetences jautājums.

63. Otrkārt, pēc sava rakstura valstu tiesību normu mērķis ienākuma nodokļu jomā atšķiras no Savienības tiesībās noteiktajiem mērķiem. Dalībvalstu saistības attiecībā uz Savienības pašas resursiem atbilstoši LESD 325. pantam patiešām attiecas uz jebkuru valsts tiesību elementu, ar kuru tiek īstenotas šīs saistības³¹. Tomēr ienākuma nodokļa gadījumā runa nav par Savienības, bet gan par dalībvalstu resursiem.

64. Treškārt, izņemot 39. punktā minētās sekundārās tiesības, nepastāv specifisks Savienības tiesību regulējums ienākuma nodokļu jomā. Nebūtu ne saprātīgi paredzami, nedz arī funkcionāli nepieciešami atzīt par pietiekamu netiešu iedarbību, kāda pievienotās vērtības nodokļa tiesībām var būt attiecībā uz ienākuma nodokļa tiesībām, lai uzskatītu, ka tiek īstenotas Savienības tiesības Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē.

29 Spriedumi, 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 25. punkts), un 2014. gada 10. jūlijs, *Julián Hernández* u.c. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 37. punkts), kā arī nesens rikožums, 2017. gada 7. septembris, *Demarchi Gino* un *Garavaldi* (C-177/17 un C-178/17, EU:C:2017:656, 20. punkts).

30 Spriedumi, 2014. gada 6. marts, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. punkts); 2014. gada 10. jūlijs, *Julián Hernández* u.c. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. punkts), un 2016. gada 6. oktobris, *Paoletti* u.c. (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. punkts).

31 Ģenerālvokāta M. Bobeka secinājumi lietā *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, 26.–65. punkts) un lietā *Dzivev* u.c. (C-310/16, EU:C:2018:623, 68. punkts).

65. Ja Savienības tiesību piemērošanas jomas pamatojumam pietiktu ar jebkāda veida pievienotās vērtības nodokļa tiesību netiešu ietekmi uz ienākuma nodokļa tiesībām, praktiski neiespējami būtu noteikt atlikušās nedaudzās un vienīgi saskaņā ar valsts tiesībām pamatojamās ienākuma nodokļa tiesību jomas. It īpaši ar pievienotās vērtības nodokli apliekama apgrozījuma nedeklarēšana parasti netieši sev līdzi nes ar ienākuma nodokli saistītu ieņēmumu nedeklarēšanu. Tādējādi tas galu galā apdraudētu tās atlikušās kompetences tiešo nodokļu jomā, kas Savienības tiesību pašreizējā attīstības posmā dalībvalstīm ir saglabājušās.

66. Tādēļ jāsecina, ka Savienības tiesības Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē netiek īstenotas tad, ja paziņojumam par ienākuma nodokļa uzrēķinu tiek izmantoti pierādījumi, kas iegūti kriminālprocesā saistībā ar noziegumiem pievienotās vērtības nodokļa jomā.

67. Kā nesēn pamatoti norādīja ģenerāladvokāts H. Saugmandsgors Ēe, tas tomēr nenozīmē, ka Savienības pilsoņu pamattiesību aizsardzībā ir vērojami trūkumi. Attiecībā uz ienākuma nodokļa noteikšanu viņu rīcībā arī turpmāk būs valsts tiesību aizsardzības līdzekļi, un, ja šie līdzekļi būs izsmelti, viņi varēs iesniegt individuālu sūdzību ECT³².

3. Starpsecinājumi

68. Tādējādi jāsecina, ka Harta objektīvi nav piemērojama. Tādēļ Tiesas kompetencē nav sniegt atbildi uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

VII. Pakārtoti – prejudiciālā jautājuma vērtējums pēc būtības

69. Gadījumā, ja Tiesa tomēr atzīst savu kompetenci un uzskata, ka, nosakot ienākuma nodokli, tiek īstenotas Savienības tiesības, Kasācijas tiesa būtībā jautā, vai pretlikumīgi iegūtu pierādījumu izmantošana ir pretrunā Hartas 47. pantam vai arī tam atbilst prasība, ka valsts tiesai ir jāveic izvērtējums. Šai sakarā Kasācijas tiesa konkrēti lūdz precizēt attiecīgos punktus spriedumā *WebMindLicenses*³³.

70. Spriedums *WebMindLicenses* attiecas uz prasību, lai pierādījumi, uz kuriem ir balstīts lēmums (šai gadījumā pievienotās vērtības nodokļa noteikšana), kas pieņemts, īstenojot Savienības tiesības, nebūtu iegūti, pārkāpjot Savienības tiesībās un, it īpaši, Hartā garantētās tiesības³⁴.

71. Šai sakarā Tiesa ir atzinusi, ka šī prasība ir izpildīta, ja tiesa, kas izskata pret šo lēmumu vērstu prasību, ir tiesīga pārbaudīt, vai pierādījumi, kas ir šī lēmuma pamatā, ir iegūti atbilstoši Savienības tiesībās garantētajām tiesībām³⁵.

72. Tātad *WebMindLicenses* spriedumā Tiesa ir paudusi viedokli tikai par to, ka valsts tiesai ir jāpārbauda šādu pierādījumu iegūšanas likumīgums. Tomēr – pretēji kasācijas sūdzības iesniedzēju viedoklim – no tā nav izsecināms, vai no pārkāpuma, kas izdarīts, iegūstot pierādījumus, automātiski izriet pierādījumu izmantošanas aizliegums vai arī prasība par valsts tiesas veiktu novērtējumu.

32 Ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes secinājumi lietā Konisija/Ungārija (Lauksaimniecības zemes lietojuma tiesības) (C-235/17, EU:C:2018:971, 109. punkts).

33 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 86.–89. punkts).

34 Skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 87. punkts).

35 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 88. punkts).

73. Šai sakarā vispirms jānorāda uz to, ka Savienības tiesībās nav paredzēts nekāds regulējums pierādījumu iegūšanai un izmantošanai krimināllietās pievienotās vērtības nodokļa jomā, un tas nozīmē, ka tā principā ir dalībvalstu kompetence³⁶. Līdz ar to kriminālprocesi par pārkāpumiem pievienotās vērtības nodokļa jomā ietilpst dalībvalstu procesuālās un institucionālās autonomijas sfērā. Tas it īpaši attiecas uz pierādījumu izmantošanu ienākuma nodokļa noteikšanai, ja tie ir iegūti kriminālprocesā saistībā ar noziegumiem pievienotās vērtības nodokļa jomā.

74. Tomēr, īstenojot Savienības tiesības, šo autonomiju ierobežo pamattiesības un samērīguma princips, kā arī līdzvērtības un efektivitātes principi³⁷.

75. Ņemot vērā iepriekš minēto, nekas tomēr neliek secināt, ka līdzvērtības un efektivitātes principi būtu pretrunā prasībai par to, ka, nosakot pierādījumu izmantošanas aizliegumu, valsts tiesai ir jāveic izvērtējums.

76. Nav saskatāms arī pamattiesību pārkāpums. No Hartas 47. panta neizriet automātisks pierādījumu izmantošanas aizliegums.

77. Jau pirms Hartas stāšanās spēkā, atsaukdams uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūru³⁸, Tiesa nosprieda, ka pretlikumīgi iegūtu pierādījumu pieņemamību nevar noraidīt principā un *in abstracto*, bet iegūtie pierādījumi ir jāizvērtē valsts tiesai³⁹.

78. Pamattiesības vislabāk ir ņemtas vērā, ja konkrētajā lietā tiek pārbaudīts ieviešanas samērīgums, kā tas notiek tad, kad valsts tiesa veic izvērtējumu (piemēram, atbilstoši Beļģijas “Steuer-Antigoon”). Šai ziņā Tiesa lietā par personas datus ietveroša saraksta sagatavošanu nodokļu iekasēšanas vajadzībām nosprieda, ka valsts tiesām katrā atsevišķā gadījumā ir jāpārbauda, vai elementi, kas liecina par labu tam, ka pastāv likumīgs iemesls strīdīgā saraksta iespējamajai konfidencialitātei, prevalē pār privātpersonas tiesību aizsardzības interesēm⁴⁰.

79. Tādā lietā kā šī valsts tiesai, katrā atsevišķā gadījumā veicot izvērtējumu, vispirmām kārtām būs jāņem vērā, kura tiesību norma ir tikusi pārkāpta un kāda ir pārkāpuma smaguma pakāpe. Šai sakarā būs jāņem vērā, ka pierādījuma izņemšanas izpildē, ko veica Luksemburgas tiesnesis, piedalījās Beļģijas tiesnesis, kā rezultātā varbūt ir noticis “tikai” viens Beniluksa līguma pārkāpums, kas automātiski nevar tikt uzskatīts par Hartas 7. panta pārkāpumu.

80. Tādēļ Hartas 47. pants nav pretrunā valsts tiesiskajam regulējumam, saskaņā ar kuru valsts tiesai, kurai ir jāizlemj, vai pierādījums, kas, pārkāpjot Savienības tiesības, iegūts kriminālprocesā saistībā ar noziegumiem pievienotās vērtības nodokļa jomā, var tikt izmantots ienākuma nodokļa noteikšanai, ir jāveic izvērtējums, vispirmām kārtām ņemot vērā pārkāpuma smaguma pakāpi.

VIII. Secinājumi

81. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es tomēr iesaku Tiesai atzīt, ka tās kompetencē nav atbildēt uz Beļģijas Kasācijas tiesas uzdoto jautājumu.

36 Skat. spriedumus, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 65. punkts); 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 25. punkts), un 2019. gada 17. janvāris, *Dzivev* u.c. (C-310/16, EU:C:2019:30, 24. punkts).

37 Šajā sakarā skat. arī spriedumus, 2018. gada 2. maijs, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 29. punkts), un 2019. gada 17. janvāris, *Dzivev* u.c. (C-310/16, EU:C:2019:30, 30. punkts).

38 ECT spriedumi, 1997. gada 18. marts, *Mantovanelli* pret Franciju (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, 33. un 34. punkts), un 1999. gada 25. marts, *Pélissier* un *Sassi* pret Franciju (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, 45. punkts).

39 Skat. spriedumu, 2003. gada 10. aprīlis, *Steffensen* (C-276/01, EU:C:2003:228, 75. punkts).

40 Spriedums, 2017. gada 27. septembris, *Puškár* (C-73/16, EU:C:2017:725, 97. punkts).